

学位申請論文

「会計基準論の研究」

概要書

提出者 広 瀬 義 州



I 本論文の研究の目的と方法

会計基準に関するわが国の従来の研究の足跡をたどってみると、企業会計原則に関する研究とアメリカ、イギリス、ドイツ、フランスなど外国の会計基準に関する研究の二つに大別できるように思われる。

前者は、主として、企業会計原則の実践規範性と理論規範性に関する性格論またはあり方論に関するもの、企業会計原則の法的地位に関するもの、企業会計原則と商法・法人税法・証券取引法との各個別的関係に関するもの、および企業会計原則の個別的 content の解説、批判に関するものである。

後者は、主として、外国の会計基準設定主体または国際的な機関が公表した会計基準そのものに直接に焦点を合わせ、その解説もしくは紹介またはそれらの比較研究を行っているもの、各国の会計基準の形成過程についての歴史的 research を行っているもの、および各国の会計基準とわが国の会計基準との比較を試みているものである。

前者と後者の研究を比較してみると、少なくとも量的にみれば、後者に関する研究のほうが前者に関する研究よりも多く、とりわけアメリカの会計基準についての研究が圧倒的に多いといえよう。

わが国におけるこのような会計基準に関する研究の特徴は、多くの場合、数多くの学者や実務家などが欧米に遣欧使、遣米使として渡り、会計原則・会計基準という教典を持ち帰って日本の会計基準や会計制度を作りあげてきたわが国特有の歴史を象徴し、またそれを裏付けているともいえよう。

他方、欧米諸国、とりわけアメリカにおける会計基準に関する研究を振り返ってみると、わが国とは異なり、ほとんど自国の会計基準そのものを独立的、独創的に研究する傾向が強く、またその研究方法は、次の二つに大別できるように思われる。一つは、規範理論(normative or prescriptive theory)に基づく会計基準の研究であり、もう一つは実証理論(positive or empirical theory)に基づく会計基準の研究である。

前者は、投資者保護目的のための一般に認められた会計原則(Generally Ac-

cepted Accounting Principles “GAAP”)のあり方、意思決定—有用性アプローチに基づく会計基準のあり方、会計基準設定主体のあり方、財務諸表または財務報告の目的、概念フレームワーク論などに関する研究を通じて会計基準の形成を試みようとするものである。

後者は、ミルトン・フリードマン(Milton Friedman)教授を中心とするロチェスター学派による実証経済学の影響を受けて、会計基準が及ぼす経済的影響、会計方針の変更と資本市場の反応、会計政策をめぐる経営者の動機づけメカニズムなどについての分析研究を通じて所与の会計基準の妥当性または有用性を検証しようとするものである。

前者と後者の研究の比重についてみてみれば、70年代以降は圧倒的に後者に関する研究が多くなってきており、むしろそれが主流にさえなっているという特徴を指摘できよう。しかし、実証理論研究はすでに設定された会計基準の妥当性とくに有用性を判断するのに役立ちうるとはいえ、実証理論のみから一組の会計基準を導き出すことはできないという限界があるといえよう。なぜならば、実証理論は何であるのか(what is)に関連しているのに対して、会計基準はいかにあるべきか(what should be)に関連しており、いいかえれば、会計基準は、もともと何のために、誰のためになど必然的に個人の価値観と個人的判断を反映するというきわめて規範的な性格をもっているからである。

さらに、会計基準は本質的に慣習の所産であり、社会的・経済的・法制的諸環境、国家政策などを反映して設定されてきたという歴史がある。したがって、これらの諸環境などから会計基準を導き出すためには、どのような基準が望ましいかという規範的な判断を誰かが下さなければならないといえよう。そうしてみると、実証理論研究の成果と現実の会計基準設定プロセスとの間には大きな乖離があるといわざるをえないであろう。

さればといって、実証理論研究が不必要であると主張しているわけではない。会計基準は本質的に規範的な性格をもっていると考えられるがゆえに、ここでは規範理論研究の必要性をとくに強調しているのである。

要するに、会計基準の研究目的を整理してみると、軽重の差はあれ、規範理

論研究は「あるべき会計基準」または「会計基準設定のあり方」を模索し、提言することであり、また実証理論研究は「すでに設定された会計基準の妥当性」の分析にあるといえるようにも思われる。

本論文は、主として規範理論の立場から会計基準の研究を行おうとするものであるが、その場合には、そもそも会計基準はいったいどのような役割または機能を果たすべきであるのか、これまでどのような観点から設定されてきたのか、また現在どのような目的で設定されているのかを解明することこそが重要であるといえよう。

会計基準のこのような機能観なり目的観を、会計基準設定のための視点とよぶならば、このような視点が明確にされないかぎり、社会的・経済的諸環境条件の変化に対応しうる会計基準を設定することが不可能であり、会計基準に関する議論も徒らに拡散するだけであると思われる。しかし、従来は、この点に関する研究がいささか欠けていたように思われる。

もっとも、このような視点論は、単にわが国だけの問題であり、たとえばピープルズ・キャピタリズムが浸透しているアメリカなどの国では投資意思決定情報提供機能という視点のみから会計基準を設定すればよいので、前述のような視点論はさほど問題にはならないとする考え方もあるかも知れない。しかし、その場合であっても、社会的・経済的諸環境のグローバル化に伴う企業活動および金融活動の国際化を背景に、もはや会計基準の国際的調和化が避けがたいと考えられる現状に照らすと、たとえアメリカなどの国でも今後はやはり視点論は必要であるといえるように思われる。

したがって、本論文は、このような問題意識に基づいて、主として規範理論の立場から、会計基準を設定するための視点を明らかにし、かつわが国における会計基準を設定するためのあるべき視点論を展開し、提言することを目的としている。

II 本論文の構想

会計基準を設定するための視点にはいろいろなものがあると思われるが、これを過去および現在の財務報告の目的または機能ならびに法制度のなかから抽出するとすれば、次のものをあげることができるように思われる。

- (1) 処分可能利益の算定
- (2) 投資意思決定情報の提供
- (3) 受託責任遂行状況の報告
- (4) 会計政策
- (5) 国際的調和化

しかし、これらの視点は、必ずしも別個独立的ではなく、相互に関連している部分も少なくない。したがって、これらの視点について論じる場合には、いきなり個々の視点論にとりかかるのではなく、このような視点が提起されるに至るまでの会計基準形成の歴史をたどり、これを踏まえた議論を展開しておく必要があると思われる。たとえば、処分可能利益の算定という視点と投資意思決定情報の提供という視点が必ずしも区別されないで議論されていた時代もあったからである。

また、処分可能利益の算定という視点は、従来、主として測定基準として展開されてきたところであり、投資意思決定情報の提供という視点は、もともとGAAPを形成するための視点であり、主として報告基準として展開されてきたところでもある。さらに、受託責任遂行状況の報告という視点にしても、これは処分可能利益の算定および投資意思決定情報の提供という視点に収斂されるものと思われる。

加えて、今日、会計基準は所得・富の分配および資源配分に直接に影響を及ぼすところから、その社会的重要性がますます高まり、かつ公共選択の様相を呈してきており、その結果、政治的抗争の対象とされ、政治的行為の産物であるという面を多分に内包していることを考えると、会計基準を会計政策として位置づけて考察することが必要であると思われる。

また、経済のボーダーレス化が不可避であることを考えると、会計基準をその国際的調和化の視点から考察することが必要であると考えられるばかりではなく、この視点は投資意思決定情報の提供という視点と密接不可分でもあり、これをどう考えるべきかという問題もある。

さらには、前述の(1)ないし(5)の視点論を展開するためには、会計基準設定のためのいわば生命線ともいえる概念フレームワークについても考察する必要があると考えられる。

したがって、本論文においては、このような点を明確にするため、また、記述の重複を避け、かつ体系的な会計基準論を展開するためにも、次のような構成をとった。

序章 会計基準論の研究の意義

第1節 研究対象としての会計基準論の意義

第2節 会計基準論の研究の目的と方法

第3節 会計基準論の構想

<第1部> 総論

第1章 会計基準論の史的考察

第1節 会計基準論の端緒

第2節 会計原則と会計基準

第3節 会計基準の発展と類型

1 実践指導型会計基準

2 理論指向型会計基準

3 基礎概念指向型会計基準

第4節 会計基準の設定機構と設定プロセス

1 会計基準設定主体としての財務会計基準審議会(FASB)

2 FASB会計基準の設定機構

3 FASB会計基準を公表するための「正規の手続」

第2章 会計基準形成の端緒としての一般に認められた会計原則(GAAP)論

第1節	総 説
第2節	一般に認められた会計原則の意味
第3節	一般に認められた会計原則の再構築
1	第1レベルのGAAP
2	第2レベルのGAAP
3	第3レベルのGAAP
4	第4レベルのGAAP
第4節	一般に認められた会計原則への準拠性と監査報告基準における財務諸表の適正表示
第5節	一般に認められた会計原則の課題
第3章	会計基準設定のための基準としての概念フレームワーク論
第1節	総 説
第2節	会計の「憲法」としての「概念フレームワーク」の系譜
第3節	「概念フレームワーク」形成の制度的意義
第4節	財務会計諸概念に関するステートメントの概要と特徴
1	SFAC第1号：営利企業の財務報告の基本目的
2	SFAC第2号：会計情報の質的特徴
3	SFAC第6号（第3号）：財務諸表の構成要素
4	SFAC第5号：営利企業の財務諸表における認識と測定
第5節	FASB「概念フレームワーク」の影響
1	オーストラリア会計研究財団（AARF）
2	国際会計基準委員会（IASB）
3	カナダ勅許会計士協会（CICA）
4	イギリス会計基準審議会（ASB）
5	ニュージーランド会計士協会（NZSA）
第6節	わが国における概念フレームワークの展望
＜第2部＞	会計基準設定のための視点
第4章	測定基準としての会計基準論

第1節	取得原価主義会計と利益測定基準としての実現主義
第2節	「原価－実現主義」における実現概念の意味と役割
第3節	「原価－実現主義」における実現概念の展開と処分可能利益計算の後退
第4節	「原価－実現主義」における実現概念の拡張と処分可能利益計算
第5章	報告基準としての会計基準論
第1節	外部財務情報の拡充
第2節	外部財務情報の記載箇所
第3節	外部財務情報の報告基準
1	外部財務情報の区分
2	財務諸表に記載されるべき情報の画定
3	外部財務情報の画定とその必要性
4	財務諸表情報と注記等補完情報の画定
第4節	「原価－実現主義」のフレームワークにおける外部財務情報の拡大
第5節	「時価－発生主義」のフレームワークにおける外部財務情報の変化
第6節	報告基準としての会計基準論の課題
第6章	会計政策としての会計基準論
第1節	会計基準と会計政策
第2節	会計基準の経済的影響の本質
第3節	会計基準の経済的影響をめぐる事例
第4節	マクロ経済の適切な運営と会計基準設定の視点としての会計政策
第7章	国際的調和化の手段としての会計基準論
第1節	会計基準の国際的調和化の視点
第2節	会計基準の国際的調和化の背景と経緯
第3節	会計基準の国際的調和化へのアプローチ
第4節	会計基準の国際的調和化についての基本的考え方
第5節	会計基準の国際的調和化の現実的シナリオ案の検討
1	統一化型のシナリオ案

2 相互承認型のシナリオ案

第6節 FASBの会計基準の国際化

第7節 会計基準の国際的調和化の動向とIASB基準導入上の問題点

第8章 総括と展望——会計基準設定のための視点

第1節 総括

第2節 展望——会計基準設定のための視点

- 1 会計基準設定のための視点としての投資意思決定情報の提供
- 2 会計基準設定のための視点としての処分可能利益の算定
- 3 会計基準設定のための視点としての受託責任遂行状況の報告
- 4 会計基準設定のための視点としての国際的調和化
- 5 会計基準設定のための視点としての会計政策
- 6 わが国の会計基準設定のための視点

主要引用・参考文献

本論文は、序章のほか8章から構成されているが、最初に、本論文の全体の体系について述べれば、次のとおりである。

まず、第1章ないし第3章は、第4章以下における会計基準論を展開するための総論部分である。総論部分を展開するにあたっては、会計基準の史的考察を基礎にしたうえで、慣習規範たる一般に認められた会計原則（GAAP）を縦糸に、またGAAPをはじめ、会計基準を設定するための基準または理論的な規範の役割を果たすと考えられる概念フレームワークを横糸にして考察を加えた。

次に、第4章および第5章においては、総論部分の予備的考察を前提に、今日一般に行われている企業会計実務およびGAAPとして要約、具体化されている会計基準が果たしてきた伝統的な目的観なり機能観であると考えられる二つの視点、すなわち処分可能利益の算定という視点を縦糸に、投資意思決定情報の提供という視点を横糸にして、会計基準論を展開した。

しかし、会計基準が証券市場における財務情報の拡充、透明性の確保などの社会経済秩序の維持およびその発展に寄与するため、また一国の経済社会全体

の厚生確保、産業界全体の保護などマクロ経済の適切な運営を図るために必要不可欠であることなどを考え合わせるとき、会計基準は、社会、経済、法規制、国家政策などをとりまく諸環境の変化に応じて設定されなければならない、従来の目的観なり機能観は、今後とも重視される傾向にあるとはいえようが、この観点のみから会計基準を設定することは、もはや事実上、不可能になりつつあるようにも思われる。

とりわけ、最近では、経済活動の複雑化、国際化に伴い会計の情報化が著しく進展してきており、したがって会計基準の設定にあたっては、新しい目的観なり機能観なりを考慮に入れる必要があるように思われる。第6章および第7章は、このような新しい目的観なり機能観を会計政策と会計基準の国際的調和化に求めて考察を加えた。

以下、各章の概要を述べれば、次のとおりである。

III 本論文の概要

序章においては、本論文の研究主題である会計基準論を研究することの意義および会計基準論を研究するための方法について論述したうえで、本論文の目的および構想を明らかにした。

第1章「会計基準論の史的考察」においては、戦後におけるわが国の会計学および会計基準の発展は、アメリカにおける会計基準論に負うところが少なくないとの認識に基づき、アメリカにおける会計基準の形成、展開過程を歴史的に考察することが、会計基準論の研究にとっての出発点であるとする立場から論述した。

まず、従来から、会計原則（Accounting Principles）または会計基準（Accounting Standards）という用語については必ずしも明確な概念規定がなされているとはいえないばかりではなく、これらの用語を、相互互換的に用いてもよいのか、それとも別概念として区別して用いなければならないのかについて、必ずしもはっきりしていないと考え、会計原則と会計基準の概念規定を試

みることにした。ここでは、会計原則とは、もともとどのような意味をもっており、また制度上、どのような文脈において用いられるようになってきたのかという観点から、各種の文献を用いてアメリカにおける会計原則の概念規定について検討を加えた。その結果、およそ会計原則なるものは、自然法から導き出されるものでもなければ、多くの辞典にみられる「Principle (原則)」の原義である基本的な真理でもなく、会計行為の指針たる規範であり、その本質的性格において、人間が発見するものではなくして、人間によって発展させられる慣習に属するものであるとの解釈を示した。この解釈は、会計がルカ・パチョリの時代以来、「経験の蒸留」の所産として成立し、発展してきた事実にも照らしてみても、一つの妥当な解釈であるといえるように思われる。

したがって、このような解釈に従うならば、会計原則とは、制定法または成文法たる会計規範以外の会計規範を指すと規定した。しかし、そうであるとすれば、会計原則という用語を用いること自体が、その基本的意味に照らしてみると、不適当であるとする考え方も提起されることになると考え、これまでいわゆる会計原則として指定されてきたものについては、会計基準とよぶほうが適当であると述べた。しかし、アメリカ会計学会 (AAA) が1948年から会計基準という用語を用いたことを除いて、1973年に財務会計基準審議会 (FASB) が設立されるまで、アメリカの会計基準設定主体は、その公式見解に対して会計原則という用語を用いつづけてきた事実を指摘した。そこで、この事実に着目し、会計基準という用語を用いるようになった直接的な端緒をF.M. ウィート氏を委員長とする、会計原則審議会 (APB) の組織と活動を再検討するためのスタディー・グループ報告書「財務会計基準の設定」における勧告と指摘に求め、これを詳細に検討したが、結局、本論文では、多くの場合、会計基準という用語を用いるが、これは基本的に従来から会計原則と指定されてきたものと同義語として解釈することとした。

会計原則と会計基準の概念規定につづいて、会計基準の本質を考察するための布石として、アメリカ公認会計士協会 (AICPA)、AAAおよびFASBによって形成されてきた会計基準の展開過程を踏まえたうえで、各会計基準の特徴を抽出

し、それぞれ「実践指導型会計基準」、「理論指向型会計基準」および「基礎概念指向型会計基準」と類型化して文献的に考察を加え、論述した。ここでは、次のような結論を得た。

まず、AICPAの「実践指導型会計基準」は、会計基準に会計実務に対する直接的、実質的な指針の提供といういわば実践指導的機能を強くもたせていたが、「実践指導型会計基準」は、類似の事象を会計上認識するのに首尾一貫性を欠くという結果をもたらしたばかりでなく、問題の解決に役立つのと同じぐらい多くの問題をもたらした旨を述べた。

次に、AAAの「理論指向型会計基準」は、会計実務に対する理論的な規範としての理論指向的機能を強くもたせた会計理論の形成において重要な役割を果たしたが、反面、会計実務にはほとんど影響を及ぼさなかったばかりではなく、具体的な会計基準またはGAAPからはますます乖離する傾向を強めていき、AICPAと証券取引委員会 (SEC) の会計政策にもほとんど影響を及ぼさなかった旨を明らかにした。

したがって、「実践指導型会計基準」にせよ、「理論指向型会計基準」にせよ、財務会計および財務報告上の諸問題を十分には解明できなかったし、また、いずれも会計基準の形成において完全な優位にはたてなかったとの結論に基づき、FASBにおける会計基準とその形成について検討を加えた。しかし、その一般的な傾向または特徴を指摘することは、FASBがアメリカにおける現在の会計基準設定主体であり、先の会計手続委員会 (CAP) およびAPBとは比較にならないほど多くの公式見解を今なお公表しつづけていることもあって、きわめて困難である。あえてこれを概括的にかつ総括的に述べるならば、当初は基礎概念を指向しつつも実際にはAICPAと同様に実践指導型を指向せざるをえなく、その後「概念フレームワーク」の完成とともに基礎概念を重視する色彩が濃くなってきていると指摘した。その証左を、「概念フレームワーク」の具体的な成果である財務会計諸概念に関するステートメント (SFAC) が現行のGAAPの一つである財務会計基準に関するステートメント (SFAS) に多大な影響を及ぼしていることに求め、これを立証するためにその詳細な分析結果を示し、今後、基礎概

念を重視する傾向はますます進むものと考えられる旨を述べ、したがってFASBの会計基準を「基礎概念指向型会計基準」と特徴づけた。

次いで、会計基準論の研究にあたっては、会計基準を設定するための主体を研究することも必要不可欠であるとの認識に基づき、各国の会計基準設定主体の模範または理想とされているFASBをとりあげた。ここでは、これまでFASBおよびその関係者ならびに関係諸機関が公表してきた各種の第一次資料に基づき、FASB会計基準の設定機構と設定プロセスを詳述し、その結果、少なくとも現在のところ、プライベート・セクターによる会計基準設定主体であるFASBは高く評価できると指摘した。とりわけ、会計基準を公表するためのFASBの「正規の手続」というオープン・システムはきわめてすぐれており、わが国でもこのシステムの導入を検討すべきであると提言した。

第2章「会計基準形成の端緒としての一般に認められた会計原則（GAAP）論」においては、会計基準論の端緒がGAAPに求められることから、GAAPをとりあげて考察した。これまで、GAAPについては観念的には理解されているとしても、翻って考えてみると、GAAPとはどのような意味であり、その範囲はどこまであるのか、またGAAPには法的効力があるのか、さらにはGAAPの現状はどのようなになっているのかなどについては、必ずしも広くかつ十分に理解されているとは思われない。また、監査論においても、監査報告書における意見表明の文節におけるGAAPへの準拠性と適正表示とはいったいどのような関係にあるのかという事項が古くて新しい未決の難問事項とされている。さらには、会計基準の国際的な調和化を実現するための一つの前提がGAAPの国際化または標準化をはかることにあるとされている。

そうしてみると、会計基準論の本質を解明するための一つの方法は、GAAPについて、これを理論的な側面および制度的な側面の両面から解釈する必要があるとの問題意識に基づき、GAAPの意味、法的効力および現状ならびに財務諸表の適正表示とGAAPへの準拠性との関係などを明らかにしようとした。

まず、GAAP概念の解釈については、これまでいろいろ試みられてきたが、二つの見解に大別して整理した。第1は、「GAAPとは実質的に権威のある支持を

得ている会計原則であり、それは会計基準設定主体の公式見解」とするものであり、第2は、「GAAPとは実質的に権威のある支持を得ている会計原則であり、それには会計基準設定主体の公式見解に加えて、AICPAなど社会的に認められた機関の非公式の見解および一般的慣行を通じて受け入れられている実務も含まれる」とするものである。

いずれも「GAAP=実質的に権威のある支持を得ている会計原則」と指定されている点では同一であるが、「実質的に権威のある支持を得ている」のは具体的にどのような会計原則を指すのかという解釈の点で異なっていると考え、二つのアプローチ方法を提示した。第1は、「実質的に」、「権威のある」、「支持を得ている」という用語の意味を辞典に基づいて解釈し、これを演繹的に組み立ててその意味を明らかにする方法である。第2は、GAAPが構築されるに至ったプロセスの足跡をたどり、そのプロセスにおいてこれまでどのようなものが「実質的に権威のある支持」を得てきたのかを確かめ、これを帰納的に明らかにする方法である。

いずれの方法にも一長一短があるものと思われるが、本章の目的は、「実質的に権威のある支持を得ている」という文言を当為命題とし、その解釈を行うことにあつたのではなく、現行のGAAPの意味を確かめようとすることにあつたので、第2のアプローチ方法に基づいて議論を展開した。その場合、SEC会計連続通牒（ASR）第4号および第150号、コンチネンタル・ベンディング・マシーン社事件の判例、AICPA理事会・特別公報、AICPA・APBステートメント（APBS）第4号、AICPA監査基準審議会・監査基準に関するステートメント（SAS）第5号、SAS第25号など各種の文献を詳細に検討した。

その結果、GAAPとは「実質的に権威のある支持を得ている会計原則」であり、これには会計基準設定主体の公式見解に加えて、AICPAなど社会的に認められた専門機関の見解および一般的慣行を通じて受け入れられている実務慣習（以下、「実務慣習」という）も含まれるとする、いわゆる広義説が市民権を得るようになったとの一つの解釈を示した。しばしば、アメリカのGAAPは、会計実務のなかから優れた実務のみを蒸留して形成されたとか、「本質的に慣習的なもの

である」と述べられるのは、まさしく本章にいう広義のGAAPの形成プロセスを指していることにほかならないと指摘した。

しかし、ある会計原則または事実たる慣習が何の根拠もなく実務に定着したわけでもなければ、GAAPとみなされるようになったわけでもない。それは、規制を受ける者がその規範性について「法的確信」をもつことができたからこそ、実務に定着し、GAAPとみなされるようになったものと解される旨を論述した。

なぜならば、およそ強制力を伴わない、またその遵守が任意であるような会計基準が実務に定着するはずがないからである。このことは、かつてAAAが会計基準に関するいくつかのステートメントを公表したにもかかわらず、それらには何ら法的効力が与えられなかったために単に教科書をにぎわしただけにとどまり、実務には普及しなかったという事実にも照らしても首肯できるところである。さらに、たとえばGAAPが存在しない領域において、一企業の会計実務またはある企業集団の会計実務がかりにいくら理論的に優れているとしても、それに制度的強制力をもつ保証が与えられないかぎり、それは単なる事実たる慣習にすぎず、GAAPとして認知されることもなかったことから明らかであると述べた。

これらのことを考え合わせると、結局、「実質的に権威のある」とは、会計基準設定主体その他これに準ずる機関によって法的確信を伴う強制力が付与されることであり、「支持を得ている」とは、このような強制力が付与される制度的な保証がなされているからこそ、広く一般に実務慣習として受け入れられるという意味であると解されたとの結論を示した。

つづいて、SAS第69号を手がかりに、そこで示されている現行のGAAP概念とその階層構造について検討を加えた。ここでは、第1レベルのGAAPから第5レベルのいわゆるソフトGAAPまでを詳述した。さらに、このような現行のGAAP概念を前提に、GAAPへの準拠性と財務諸表の適正表示とは、いったいどのような関係にあるのかという問題をとりあげた。両者の関係の解釈については、これまでいろいろ試みられてきたが、次の三つの見解に整理してまとめた。すなわち、第1は、「表示はGAAPに準拠しており、したがって表示は適正である」とする

見解であり、第2は、「表示はGAAPに準拠しており、かつ表示は適正である」とする見解であり、第3は、「表示はGAAPに準拠しており、かつGAAPは適正に適用されている」とする見解である。いずれの見解も、「表示はGAAPに準拠している」という点では同一であるが、適正表示の意味については、それぞれ異なる解釈がなされている旨を指摘した。これら三つの見解を詳細に検討した結果、本論文では第3の見解を支持した。この見解を立証するために、SAS第69号について検討を加えた。その結果、SAS第69号は、GAAPへの準拠性に加えて経営者のGAAPの選択適用の適切性に関する監査人の評定をもって、財務諸表の適正表示が確保されるとするSAS第5号以来の立場を再確認していると述べた。

しかし、SAS第69号がこのような立場をとる以上、結局、適正性とは何かという点については説得力のある回答を出しきれていないと指摘し、いずれにせよ、社会的・経済的環境の変化に伴い、GAAPが多様化すればするほど、GAAPを論理的に整合し、統合する会計思考または理論的な規範が必要であるとの結論を示した。そこで、第3章では、GAAPを設定するための基準または理論的な規範である「概念フレームワーク」をとりあげ、論述した。

FASBによれば、「概念フレームワーク」とは、「首尾一貫した会計基準を導き出すと考えられ、かつ、財務会計および財務報告の本質、機能および限界を規定する相互に関連する基本目的ならびに根本原理の整合的な体系」であり、「一種の憲法である」と定義されている。その意味で、「概念フレームワーク」は会計基準を設定するための基準であると特徴づけることができ、これまで会計基準を設定する場合に支配的であった単純な合意主義とは異なる考えに立つものであると述べた。

「概念フレームワーク」が会計基準設定のための基準であると指図される以上、「概念フレームワーク」がどのようなアプローチで形成されたのかについて考えることが、会計基準のあり方を考えることにもなるとの観点から、まず、「記述的概念フレームワーク」の系譜に属するものと、「規範的概念フレームワーク」の系譜に属するものとに大別して検討を加えた。

「記述的概念フレームワーク」は、現行の実務において実際にどのようなこ

とが行われているのかを検討することから出発し、漸次、抽象度の高いレベルへと進み一般概念を導き出す方法、すなわちボトム・アップ・アプローチまたは帰納的アプローチによって形成される旨を述べた。これに対して、「規範的概念フレームワーク」は、まず限られた一般概念から出発し、この一般概念の含意を媒介にして実務はどうあるべきなのかを明らかにするかたちで展開される方法、すなわちトップ・ダウン・アプローチまたは演繹的アプローチによって形成される旨を述べた。

前者は、現状維持を旨とするきわめて実践的色彩の濃いフレームワークであるので、会計または会計情報の利用方法の啓蒙に役立つばかりではなく、会計基準設定主体が新たな会計問題に直面した場合に、この新しい問題と性質を同じくする既存の取引および事象または状況に適用されている一般原則を援用することによって、新しい問題を解決することができるなどの長所をもっている。反面、このフレームワークは主張の妥当性の根拠が単に現行の実務に求められているために、観察対象である現行の実務は正しいとする仮説がくずれると、有用性を失うなどの短所がある旨を述べた。

一方、後者は、現実に行われていることが正しいという前提に基づいているわけではないので、現行実務のどこに改善の余地があるのかを白紙の状態で明らかにすることができ、いいかえればどのような理論であろうとも、これを概念形成の前提として措定する必要がないので、新しい問題が生じた場合にも容易に対処できるなどの長所をもっている。反面、このフレームワークは会計の本来の役割、目的などきわめて難しい問題についてあらかじめコンセンサスを形成しておかなければならず、またすべての問題を同時に解決しようとする傾向が強く、さらに現実には適用できないほど抽象的であると一般に理解されてしまうおそれがあるなどの問題点がある旨を述べた。

これらの論述を前提に、FASBの「概念フレームワーク」はいずれのアプローチに基づいて形成されたのかを検討したが、FASBの場合には、トップ・ダウン・フレームワークを指向し、規範的色彩の濃いSFAC第1号から出発し、漸次、具体的なSFACへとブレイク・ダウンする方法をとろうとしたが、このようなトップ・ダ

ウン・フレームワークは、GAAPの著しい変更をもたらすとみなされたところから、現状維持を好み、「規範的概念フレームワーク」を望まない関係諸団体から批判的にされ、記述的アプローチと規範的アプローチとの間をゆれ動くことになったと指摘した。この典型的な例として、SFAC第1号とSFAC第5号をあげて詳論した。

卑見によれば、FASBは、当初は「規範的概念フレームワーク」の形成を目指していたものの、その形成プロセスにおいて生じたいろいろな問題が原因になって、また具体的な問題に直面するにしたがってトップ・ダウン・アプローチだけではSFACを形成できず、結局は「記述的概念フレームワーク」の色彩を帯びざるを得なくなったものと思われる。このことは、会計基準そのものの設定はもとより、これを形成するための基準または憲法と措定される「概念フレームワーク」でさえも、すべての利害関係者のニーズを等しく満足させることが不可能であり、中立性を旨として無菌状態で形成することができないことを意味しており、ひいては会計基準の設定がいかに困難であるのかを物語る証左であると述べた。

次いで、本章では、「概念フレームワーク」を形成する目的もしくはそれによって得られる効果またはその制度的意義について、主として、会計基準の設定主体であるFASBサイドからのものとその規制を受ける企業および利用者サイドからのものとに大別して指摘した。すなわち、FASBの「概念フレームワーク」は、第1に、パブリック・セクターによる会計規制および産業界によるロビイング活動、いいかえれば会計の政治化に対して歯止めをかけ、もってプライベート・セクターの自主規制能力を証明しようとしたこと、第2に、従来からの未決の難問事項とされてきた会計選択問題に真正面から取り組み、有用な会計選択を可能にさせるための理論的な手がかりを示そうとしたことにその現実的または制度的意義が求められる旨を論述した。

さらに、FASBが「概念フレームワーク」プロジェクトの具体的な成果として公表したSFAC第1号「営利企業の財務報告の基本目的」、SFAC第2号「会計情報の質的特徴」、SFAC第6号（または第3号）「財務諸表の構成要素」および

SFAC第5号「営利企業の財務諸表における認識と測定」の概要と特徴をバイアスをかけずできるだけ忠実に論述した。それは、後発のアングロサクソン系諸国の機関、すなわちオーストラリア会計研究財団(AARF)、国際会計基準委員会(IASC)、カナダ勅許会計士協会(CICA)、イギリス会計基準審議会(ASB)、ニュージーランド会計士協会(NZSA)の概念フレームワークにどのような点で影響を及ぼしているのかを考察し、さらには日本版概念フレームワークのあり方を考察するための出発点になると考えたからである。

そこで、アングロサクソン系諸国の機関が公表した概念フレームワークをとりあげ、FASBの「概念フレームワーク」との比較検討を通じて、これらの機関の概念フレームワークの特徴を明らかにした結果、FASBの「概念フレームワーク」は、AARF、IASC、CICA、ASBおよびNZSAの概念フレームワークに対して、そのアプローチ、体系、内容などの面において、直接的または間接的にきわめて強い影響を及ぼしていると総括した。

次いで、以上述べた概念フレームワーク論を前提に、本章のまとめとして日本版概念フレームワークについて考察してみた。ここでは、現時点において、わが国における概念フレームワークを形成するとしても、それは、商法を中心に、証券取引法および法人税法の三つの法律によって形づくられるいわゆるトライアングル体制という制約条件があることを認識しておくことが前提であるので、必ずしも投資意思決定情報の提供という視点のみから作ることができないばかりではなく、アングロサクソン系諸国の概念フレームワークとはかなり異なるものとなり、また、その役割も自ずから限定されたものになるといわざるをえないと述べた。なぜならば、トライアングル体制下にあるということは、財務報告の基本目的は受託責任の遂行状況の報告および処分可能利益の算定におかれ、投資意思決定情報の提供は副次的目的におかれざるをえないことを意味するからである。したがって、概念フレームワークが、アメリカを中心とするアングロサクソン系の諸国およびIASCなどの機関の会計基準設定のための基準であり、また会計基準の国際的調和化のための一つ的前提であるといいうるとしても、わが国はもとより、ドイツ、フランスなどのフランコジャーマン系

の諸国でもそうであるといいうるのかはきわめて疑問であると述べた。

しかし、最近、会計基準の内容が複雑化、多様化傾向を強め、また処理基準型から開示基準型へとその重点が大きくシフトしてきており、さらには会計基準の国際化が避けられないわが国の現状に照らしていえば、トライアングル体制を越えて、投資意思決定情報提供機能を最優先とするFASB流の概念フレームワークを形成すべきであるのかも知れないとも述べた。いずれにせよ、日本版概念フレームワークを形成することは、企業活動、金融活動の進展に対応できる「企業会計原則」を設定するためにも必要かつ有意義であると提言した。

第4章「測定基準としての会計基準論」においては、株式会社制度および所得課税制度が存続するかぎり、処分可能利益算定機能は、わが国の場合、会計基準を設定するための基本的な視点であったし、今後ともそうであろうとする立場から、処分可能利益算定機能を取りあげた。そのさい、これを解明するためには、その測定基準の与件とされている「原価-実現主義」における実現概念を明らかにする必要があると考え、実現概念を論点とし、その解釈の変遷を整理したうえで、わが国における実現概念の拡張と処分可能利益計算の考え方について卑見を述べたが、その概要を述べれば、次のとおりである。

まず、「原価-実現主義」に基づく伝統的会計を擁護する論者は、実現概念を処分可能利益計算のための与件として狭義に用いているのに対して、伝統的会計を批判する論者は、処分可能利益計算よりも実態開示目的の「時価-発生主義」に基づく利益計算を重視するために、実現概念を認識概念と区別せずに広義に用いていると指摘した。

前者が提唱する実現についての見解を整理すれば、その要件として(1)市場取引の存在、(2)給付の提供、(3)対価の流動性があげられている。しかし、卑見によれば、(3)の要件については、対価として受け入れる資産の種類、いいかえれば借方項目の性格こそを問題にしなければならないと考え、交換の対価として受け入れる資産を流動資産にまで拡張することには疑問を抱かざるをえない旨を述べ、その理由をあげたうえで、「原価-実現主義」における実現概念においては、交換の対価として受け入れる資産は現金または現金請求権であると

主張し、(3)の実現の要件を対価の確実性と修正する必要があると論述した。

これに対して、たとえば、AAA1957年会計基準のように、会計の役割として投資意思決定情報提供機能を重視する後者の立場のもとでは、「原価－実現主義」における実現概念とは著しく異なる実現概念が提唱されるようになってきており、このような考え方のもとでは、資産または負債の増減変動が確定的になることと客観的になることの要件を満たした時に、かかる増減変動を認識し、これをもって実現したとみていると指摘した。

さらに、AAA1957年会計基準における実現概念をより具体的に展開したAAA1964年実現概念委員会報告書およびAAAの1973-74年外部報告委員会報告書を検討したが、そこでは、実現の要件として客観的測定可能性を最重視しており、その論理的な帰結として、受入資産の処分可能性は問題外とし、保有資産の時価変動額でさえも、時価自体を客観的に測定できる市場がありさえすれば、たとえ測定値が確定できなくても、これを収益として認識する立場をとっていると述べた。

客観的測定可能性の観点から展開される実現概念は、「原価－実現主義」に基づく会計にみられる問題点を克服するために、実態開示利益計算を重視しようとするあらわれであるといえるように思われる。しかし、この観点を推し進めて行けば、必然的に「時価－発生主義」に基づく会計に移行することになり、伝統的会計の基本目的の一つである処分可能利益計算を大きく後退させることにもなりかねない。処分可能利益計算の後退は、会計情報の作成段階の実体規定、いいかえれば資産の評価、企業利益などに係る計算規定にかぎり、取得原価主義会計を採用している商法の会計規定に従わざるをえないわが国の場合には、きわめて大きな問題であると主張した。

しかし、近年の土地・株式の含み益問題、各種の金融商品取引などに代表される現在未決型の新しい取引から生じる損益問題、経済的実質優先思考、さらには会計基準の調和化または国際化傾向などを背景にして、「原価－実現主義」における実現概念は大きな変革を余儀なくされてきているのも事実である。もとより、実現概念は「名目勘定－損益計算」の問題にとどまらず、「実在勘定－

資産評価」の問題でもあるので、そのとり組み方いかんによっては、わが国の法制度上の問題を引き起こしかねないと考え、あくまでも処分可能利益計算を重視する利益測定基準を前提にするかぎり、現在未決型取引に係る損益の開示問題も、「原価－実現主義」のフレームワークのもとで実現概念を拡張する観点から考えることが大切であると主張し、「実現可能 (realizable)」概念の導入を提唱した。

「実現可能」とは、たとえば、特定の農産物、貴金属、市場性のある有価証券などの資産が、貨幣性資産への「転換可能性」（または、「測定値の客観的確定可能性」）の要件をもっている状況であると解した。かかる解釈が正しいとするならば、従来、ともすれば「時価－発生主義」のフレームワークにおけるディスクロージャーの問題としてかたづけられがちであった保有資産の増減変動について、「原価－実現主義」における実現概念と基本的に軌を一にしている貨幣性資産への「転換可能性」という要件を導入することによって、かかる増減変動を「実現可能」損益として「原価－実現主義」のフレームワークのなかで認識することができるので、「実現可能」概念は「原価－実現主義」における実現概念の拡張を理論的かつ制度的に考える場合の一つの有力な与件になるとの卑見を述べた。さらに、卑見を立証するために、FASBの「実現可能」概念を検討し、処分可能利益とは、資金的な裏付けのある伝統的な実現利益はもとより、売却取引を通さなくても現金または現金請求権へ転換することが保証されている利益であると規定した。

以上の結果、わが国における現在未決型取引等に係る損益を実現可能損益として認識すべきであるが、そのうち測定値が確定しているものについては、「原価－実現主義」に基づく基本財務諸表で開示し、測定値が確定していないものについては、測定値が確定するまでは、処分可能利益計算を構成しない実現可能利益として補足財務諸表で開示するのが、現行制度上とりうる現実的な方策であると主張した。

しかし、本章で述べた利益測定基準は、会計の第一義的機能なり役割が処分可能利益計算にあると措定するかぎりにおいて成立するものであり、会計の第

一義的機能なり役割が投資意思決定情報の提供にあると措定する場合には、別の利益測定基準、すなわち「時価一発生主義」に基づく利益測定基準のほうが適合性を有するであろうと述べた。その場合であっても、本章で述べたように「実現可能」概念を導入し、測定値が確定しないものについては処分可能利益を構成しない旨の法制的な措置を講じれば、少なくとも処分可能利益算定機能は確保されると主張した。

かりに「時価一発生主義」に基づく利益測定基準をとれば、会計情報開示の透明性は高まるものと思われるが、たとえば会計情報の検証可能性、客観性などを欠くことになり、情報の信頼性の担保という財務諸表監査上の問題、ひいては監査人の監査責任に発展しかねない問題などを引きおこすおそれがあるばかりではなく、会計基準の設定も時価の算定方法など技術的レベル、コスト・ベネフィット論にとどまらず、理論的なレベルの問題をも扱わなければならないので、従来のようにさほど容易ではないとの問題点を指摘した。いずれにせよ、利益測定基準は、会計基準設定のための視点としてきわめて重要であると本章を結んだ。

第5章「報告基準としての会計基準論」においては、第4章での主張の妥当性を報告面から検討し、かつ立証するために、近年の外部財務情報の拡充傾向に着目し、外部財務情報のうち、いかなる情報が、本来、財務諸表において開示されるべきであるのか、またいかなる情報が財務諸表とは別の記載箇所において開示されるべきであるのか、さらには財務諸表において開示されるべき情報のうち、いかなる情報が財務諸表に対する注記事項として、または附属明細表において開示されるべきであるのかを画定するための基準、すなわち外部財務情報の報告基準について考察を加えた。

本章において、外部財務情報の報告基準をとりあげた理由は、かかる報告基準が明確にされないかぎり、第1に、異質のまたは多種多様な情報が未整理のまま外部の情報利用者に対して開示されることになり、その結果情報の有用性が損なわれるばかりではなく、情報利用者の誤解を招き、ひいては財務諸表に対する社会的信頼性さえも失墜させるおそれがあると考えられること、第2に、

財務諸表監査の面においても、その本来の目的である「財務諸表に対する意見」の表明が的確に行われず、したがってその監査責任も明らかにしえなくなるおそれがあると思われること、第3に、外部財務情報の開示という機能なり役割なりを歴史的かつ制度的に理解するため、また過去の会計基準の設定の視点を理論的に分析するために必要であると思われること、第4に、第4章で述べた処分可能利益算定機能のフレームワークのなかで投資意思決定情報を拡充する方法および今後の会計基準の設定のあり方を考えるためにも必要不可欠であると思われるからである。

本章では、まず外部財務情報の記載箇所として財務諸表と補足財務諸表等の二つを所与のものと措定し、外部財務情報の報告基準としては、会計システム基準をとり、外部財務情報を取得原価主義会計システムからアウト・プットされる情報（HCA情報）と物価変動会計システムからアウト・プットされる情報（PCA情報）に分けることが合理的であると主張した。

次に、HCA情報とPCA情報のいずれを財務諸表において開示すべきかの問題を取りあげた。この問題を考えるにあたっては、HCA情報が財務諸表において開示されるべきである旨の卑見を述べた。この主張の根拠として、HCA情報を財務諸表へ記載することは、実務的にも制度的にも一般的承認性および実行可能性を有し、また財務諸表監査の面からも妥当性をもつと考えられる旨を述べた。

さらに、財務諸表において開示されるべきHCA情報のうち、いかなる情報を財務諸表本体で開示し、またいかなる情報を注記等で開示すべきかの問題を取りあげた。かかる報告基準の検討にあたっては、今日の外部財務報告実務において広く開示されている注記事項および附属明細表の記載内容について調べ、これを帰納的に分類することにより、注記等において開示されるべき情報とは、財務諸表本体において開示される情報の補完、補足および説明機能をもつ情報であり、それを欠いても、財務諸表本体そのものの試算表等式が計算構造的に成立しうる情報であるとの考え方を示した。他方、財務諸表本体において開示されるべき情報とは、財務諸表本体そのものの試算表等式が成立しうるために不可欠な情報、いいかえれば財務諸表の構成要素に係る基本的な情報であると

の理解を示した。

次に、本章では、NON-HCA情報は、目的適合性などの基準に合致し、有用性をもつ情報ではあるが、財務諸表監査に必要な確証的な監査証拠の入手可能性を欠くために、補足情報とされるべきであるとの理解を示した。

さらに、本章では、理論的に検討された報告基準を前提にして、わが国の証券取引法に基づくディスクロージャー制度のもとで開示される情報を分析してみると、財務諸表本体から注記等補完情報へまたは補足情報へと段階的に拡充してきていると指摘した。しかも、財務諸表本体から注記等補完情報への拡充傾向を外部財務情報の量的拡大として位置づけ、他方、基本財務諸表から補足財務諸表等への拡充傾向を外部財務情報の質的变化として位置づけた。

しかし、質的变化に伴う外部財務情報を、今後、証券取引法の財務計算書類の本体にとり込むことができるか否かについては、なお検討を加える必要があると述べた。結論的にいえば、いわゆるトライアングル体制を前提にするかぎり、配当規制に抵触するおそれがあるような質的变化に伴う外部財務情報は、たとえ商事特別法である証券取引法とはいえ、その財務計算書類の本体にとり込むことは困難であるといわざるをえないように思われる。

たしかに、企業をめぐる経済的・社会的環境が複雑になればなるほど、また企業規模が大きくなればなるほど、今後、それに対応して要求される情報が多様化していくのは必定であるとはいえよう。しかし、私有財産制度を前提にしているかぎり、処分可能利益の算定は避けがたい制度会計の目的であり、かつそれに適合する計算システムが取得原価主義会計以外に求められないとすれば、質的变化に係る外部財務情報は、処分可能利益計算とは無関係な証券取引法に基づくディスクロージャー制度における補足情報として開示させるか、またはトライアングル体制を崩壊もしくは変革させるかのいずれかしか、その途は残されていないように思われる。いずれにせよ、本章で考察を加えた報告基準は、処分可能利益算定機能のフレームワークにおいて投資意思決定情報の提供を目的とする会計基準とりわけ開示基準を設定するための一つの有力な視点になるものと思われる。

第6章においては、会計基準が所得・富の分配および資源配分に影響を及ぼすところから、会計基準の設定は、しばしば設定主体と各種規制機関または産業界など規制を受ける者との力関係、また規制を受ける者相互間の利害の調整、さらには利害関係者による各種ロビイング活動を通じた政治的抗争の対象とされ、今や会計基準の設定は、政治的行為の産物であるという面も多分に内包しているとの認識のもとに、「会計政策としての会計基準論」をとりあげた。

まず、会計政策を「企業の財務報告に利用できるすべての報告方法、測定システムおよび開示方法のなかから特定の代替的な報告方法、測定システムおよび開示方法を選択するプロセスである」と規定し、これを二つに大別した。

一つは、会計基準設定主体が、企業会計制度および一国の経済社会の秩序の維持・適切な運営などを実現するために、一般に公正妥当と認められる代替的会計ルールのなかから、当該状況下において最も妥当かつ望ましいと考えられるルールを選択し、これをGAAPとして設定することである。いま一つは、発行体（財務諸表作成者）が、会計基準設定主体の定めた会計基準に準拠して財政状態、経営成績などを適正に表示する財務諸表を作成するために、当該状況下において最も妥当かつ望ましいと判断し、実際に採用する会計処理の原則および手続ならびに表示方法を選択することである。したがって、前者をマクロ・レベルの会計政策、後者をミクロ・レベルの会計政策（会計方針）と呼称した。

マクロ・レベルの会計政策とミクロ・レベルの会計政策は、会計基準が及ぼす経済的影響を媒介として、密接な関係を有しているところから、本章では、会計政策の論点は、会計基準の及ぼす経済的影響問題にほかならないと考え、まず、経済的影響の本質を明らかにし、次いで、経済的影響を考慮して設定された会計基準の事例を検討し、さらには会計基準の設定にあたり経済的影響を考慮すべきであるとすれば、いかなる状況下においてどの程度まで考慮すべきなのかなどについて言及し、もって、会計政策としての会計基準設定のメカニズムを明らかにした。

経済的影響の具体的な内容としては、さまざまなものが考えられるが、経済主体の意思決定への影響を通じた所得および富の分配に及ぼす影響と資源配分

に及ぼす影響との二つに分類して、検討を加え、会計基準の設定に伴う経済的影響はその大部分が情報誘導に関連しており、しかも経済的影響を問題にする場合には、発行体に及ぼす経済的影響に着目することが重要であると述べた。

その理由として、アメリカの事情を検討した結果、発行体は発行体支配（preparer dominance）が強まっているとする見方に対する矛先をかわすための戦略として、または戦略上のレトリックとして経済的影響をもち出してきたことを指摘し、アメリカの場合にはすでに設定プロセスが規制を受ける側の発行体によって剝奪されかかっている旨を述べた。その証左をP.R. タンディーおよびN.L. ウィルバーン両教授の調査結果と発行体が資金と人事の両面においてFASB会計基準設定プロセスに介入してきていることに求め、これらについて詳述した。

しかし、剝奪理論として知られている考え方のもとでは、いささか逆説的ではあるが、最も大きなものを失うおそれがある者は、実は発行体自身であるといわれており、もしも会計基準が情報利用者よりも、発行体の意向にそって設定されていることが明白になるならば、SECなどの政府機関がその設定プロセスに介入してくる可能性が高まり、その結果、発行体は会計基準設定プロセスに参加する機会を全て失うので、発行体はかつてAPBに対して行ったような自らの利益を前端的に押し出した攻撃的な戦略方針を転換し、よりソフトなまたはレトリックとしての経済的影響をもち出してきたと論述した。

さらに、この点について明らかにするために、経済的影響を多分に考慮して設定または変更されたアメリカおよびわが国の会計基準の事例について検討を加えた。

まず、アメリカの場合、他に比類のないほど激しい経済的影響論争をまきおこした事例として、SFAS第19号「石油・ガス会社の財務会計および財務報告」をあげて論述し、このほかの事例として、「市場性のある持分証券の会計処理基準」、「リース会計基準」、「研究開発費の会計基準」、「為替換算基準」などのFASB会計基準を指摘した。さらに、会計基準の経済的影響が高じて、これを論拠にFASBの資金と人事までを左右し、会計基準設定主体の屋台骨さえも揺

り動かしかねない最近の事例を詳述した。

一方、わが国の場合には、昭和20-30年代において行われた資産再評価および外貨建金銭債権・債務の換算基準の一つである「個別意見第三」の事例を、また、最近の事例として、「セグメント情報の開示基準」および「リース会計基準」をとりあげて論述した。

以上の結果、経済的影響をめぐる論調は、究極的には、所得・富の分配および資源配分に及ぼす影響に収斂できるとはいえ、最近では、たとえばある会計基準が設定されると、企業利益を激減させるとか、産業界全体の存続基盤を危うくさせるとか、外国企業よりも競争上の不利益を被らせることになり、それが結果的に一国のマクロ経済に悪影響を及ぼすことになるなどのように、ミクロ・レベルの経済的影響からマクロ・レベルの社会的・経済的影響へと大きくシフトしてきている旨を述べた。

そこで、卑見として、会計基準の設定にあたり経済的影響を考慮すべきであるとすれば、これをいかなる状況下においてどの程度まで考慮すべきなのかについての考え方を述べた。すなわち、SECディスクロージャー制度およびわが国の証券取引法に基づくディスクロージャー制度は、通常、投資意思決定情報の提供を通じた一般投資者保護を基本理念としているが、これは通常時の建前であって、国民経済またはマクロ経済の適切な運営を阻害するおそれがある場合には、いわば緊急避難港的に社会的・経済的影響を考慮に入れて一国の経済社会全体の厚生および産業界全体の存続を優先する会計基準を設定し、その範囲内においてまたは長期的、間接的な効果として、一般投資者保護をはかることも必要であり、このような側面を考慮するということは、昨今の投資意思決定情報提供偏重主義に対して、無視しがたい一つの与件にもなると主張した。

しかし、緊急避難港的に社会的・経済的影響を考慮に入れて会計基準を設定すべきであるといっても、会計理論等の他の要素をすべて無視して、かかる影響を全面的に考慮に入れた会計基準を設定してよいわけでもなく、また、今日、会計基準の設定自体が一種の社会的選択と考えられる以上、会計基準はいろいろな要素を考慮に入れてそのバランスがとられるべきであると考えるが、バラ

ンスがとられて設定されている場合であっても、利害が対立すれば必ず批判の矢面に立たされる運命にあるように思われると述べ、この点に会計基準設定の限界があると指摘した。

いずれにせよ、企業活動および金融活動の国際化などのいわゆるグローバルゼーションに伴い、わが国では、今後ますます会計基準の社会的・経済的な重要性が増大し、また、諸外国の会計基準との調和化も不可避になってくると思われる。その意味でも、社会的・経済的影響を中心とする会計政策の問題は、会計基準の設定にあたって、ますます重要性を帯びてくると思われる。

第7章では、経済のボーダーレス化、テレコミュニケーション技術の発達とこれに伴うグローバルな資本市場の発達などによって、各国の企業は国境を越えて企業活動を拡大し、またその資金調達活動、株式上場等を活発に行っていることを考えると、会計基準の国際的調和化は、会計基準の設定にあたりもはや無視しがたい与件であるとの認識のもとに、「国際的調和化の手段としての会計基準論」をとりあげた。

本章では、長期的、将来的には財務諸表の国際的比較可能性を確保し、もって国際財務報告制度の実現が切望されるところであるが、一步突っ込んで検討してみると、各種の問題が山積していることを指摘した。すなわち、その問題とは、調和化という概念自体についての統一見解がな ばかりではなく、IASC、証券監督者国際機構（IOSCO）などの国際的な諸機関および一部の論者を除いて、どこの国の誰がどのようなニーズから会計基準の国際的調和化を切望しているのか、また調和化から得られるとされるベネフィットはいったい誰が享受するのかなどがはっきりしていないといわざるをえなく、さらに、かりに短期的、現実的にも会計基準の国際的調和化が切望されているとしても、それを達成するための基本的な考え方、方法などが未だ十分に議論しつくされていないなどである。

したがって、本章では、このような問題意識に基づき、まず会計基準の国際的調和化が提唱されるようになった背景と経緯について詳述し、次いで国際的調和化の意味および調和化についてのアプローチの類型化を試み、さらには調

和化問題についての基本的な考え方とその具体的なシナリオ案を検討し、あわせて今後の調和化の動向に少なからぬ影響を及ぼすと考えられるFASBの会計基準の国際化についての考え方、わが国におけるIASC基準の導入とそれに伴う問題点などについて卑見を述べたが、その概要を述べれば、次のとおりである。

まず、会計基準の国際的調和化の背景として、会計士国際会議（ICA）および会計士国際研究グループ（AISG）をとりあげ、これらの機関との関連でIASCが設立されたことを指摘し、また国際会計基準（IAS）の分析を通じて、当時のIASCは会計基準の設定能力を有していなかったことを明らかにし、そのようなIASCがなぜ国際的な会計基準を設定するための機関の候補として各国から注目され、会計基準の国際的調和化問題に対してイニシアティブをとるようになったのかについての経緯を詳述した。

次いで、調和化の定義を行ったうえで、会計基準の国際化へのアプローチを統一化（U型）方式と相互承認（MR型）方式とに大別し、それぞれのメリット、デメリットを検討し、予備的考察を行った。

さらに、IASC基準による国際的調和化を想定した場合、IASC基準と国内基準との合致の程度（準拠率）は、アングロサクソン系諸国では高いのに対して、わが国の場合には決して高くないことから、「企業会計原則」の見直し、商法、税法等の改正に伴うコスト、発行体のコスト負担などをはじめ、調和化に伴う多大な社会的・経済的影響が生じるものと考えられる。したがって、調和化を行うための基本的な考え方を明確にし、会計基準の国際的調和化は本当に受け入れ難いのか、それともどのような調和化案ならば受け入れられる可能性があるのかという現実的な視点からの検討こそが今まさに必要であると主張した。

もとより、経済的、法制的、社会的および政治的背景をはじめ、財務報告制度をとりまく諸環境が各国とも同一であるならば、会計基準の国際的統一を目指す調和化はさほど困難ではないし、達成可能な目標であるといえるのかも知れない。しかし、各国とも経済、経営、法規制、文化的風土などの面においてそれぞれ独自の特徴をもっており、しかも、すでに第1章で述べたように、会計基準はその本質的性格において、経験の蒸留の所産として、また慣習として

成立し、発展してきたという事実がある。

さらに、各国の会計基準設定主体は、過去において異なる会計問題をかかえ、これに対して何らかの解決をはかってきた固有の歴史をもっているばかりではなく、現在もなお当面解決しなければならない国内の多くの優先事項をかかえている。財務諸表の国際的比較可能性を確保するという名のもとに、会計基準が及ぼす社会的・経済的影響を考慮に入れない調和化であるならば、賛同できないと主張した。なぜならば、わが国の場合には、しばしば述べてきたように、事実としてトライアングル体制下にあり、会計基準の調和化から得られるベネフィットよりも、それによって生じる社会的・経済的影響の方がはるかに大きいと思われるからである。ましてや、社会的・法制的・経済的要因を無視して財務諸表数値のみを動かしてみても、企業の経済的実態までが比較可能になるとも思われないからである。

したがって、多少の比較可能性を犠牲にしても、第6章で述べたように、マクロ経済の適切な運営という視点から、適用対象企業、適用範囲、および適用財務諸表を限定することができるのであれば、統一化型アプローチ、またはそれに代わるアプローチをとることも正当視されるであろうし調和化のための現実的的第一步を踏み出すことができると思われることから、これらについての卑見を述べた。すなわち、会計基準の国際的調和化は、海外の資本市場で資金調達、上場、クロス・ボーダー取引などを行っているいわゆるグローバル企業の海外市場向けの連結財務諸表の財務報告面というきわめて限定された範囲のもとで検討されるべきであると述べ、さらに、この視点から現実的調和化シナリオ案について検討を加えた。

次に、最近のシナリオ案は、どちらかといえば統一化型アプローチに傾きつつあり、そこでこのようなアプローチへ傾注する導火線となり、またわが国およびIASBはもとより各国に少なからぬ影響を及ぼすと考えられるFASBの会計基準の国際化について、その現状を概観し、評価を加えた。その結果、FASBの場合には、長期的、将来的にはU型の国際的に一般に認められた会計原則（I-GAAP）による会計基準の国際化を展望しているとしても、それを短期的に達成するこ

とは不可能であると考えており、(1)各国の障害の存在を認識したうえで、会計基準に対して共通の改善を行い、(2)ステップ・バイ・ステップで行うというアプローチを採用しているので、FASBの会計基準の国際化アプローチには賛同できる旨の表明をした。

最後に、以上述べてきたことを念頭におき、わが国におけるIASB基準の導入とこれに伴う諸問題について卑見を述べた。ここでは、IASB基準を実際に広く各国に適用するとすれば、規定処理または標準処理以外の代替的処理方法の選択肢を拡げる必要があったと主張した。もっとも、選択肢を拡大すべしとする主張は、IASBが代替的処理方法の多様性（選択肢）を少なくし、もって会計基準を統一するという目的からすれば、逆行しているように思われるが、国際的な会計基準としての合意を得ようとするならば選択肢を拡大しなければならないと主張した。

しかし、一步譲って、かかる主張が逆行しているとしても、IASB基準では、なぜある会計処理が標準処理とされ、また、なぜ代替的処理方法の選択肢が狭いのかについての理論的根拠がはっきりしていないという問題があると述べた。IASBの「趣旨書」によれば、この規定処理または標準処理とするメルクマールの一つは、IASBの概念フレームワークへの準拠であるというが、すでに第3章で述べたように、IASBの概念フレームワークは、FASBの「概念フレームワーク」にその体系のみならず、それぞれの内容も酷似しており、FASBの「概念フレームワーク」のエッセンス版といっても過言ではない。もとより、概念フレームワークは、会計基準を設定するための基準であり、一種の憲法としての性格が与えられているばかりではなく、その国の土壌、会計環境などを反映して作られたものである。したがって、IASBフレームワークから導き出されるIASB基準は、その対象とされる国が、アメリカまたはせいぜいアングロサクソン系諸国ということになり、それ以外のフランコジャーマン系諸国、また、とりわけ資本市場が発達していない発展途上国には妥当しないことになると考えられ、アメリカ版の憲法を諸外国に適用、遵守させるためには、理論的根拠が乏しいといわざるをえないと述べた。しかも、適合すると指定されるそのアメリカでさ

え、最近ではIASC基準の適用をめぐる問題点を提起している。したがって、IASC基準を現実に各国に適用しようとするならば、もう一度IASC憲法と呼べる概念フレームワークをつくり直して、そこからいずれの会計処理を規定処理または標準処理とし、いずれの会計処理を代替的処理とすべきなのかを再検討すべきであると提唱した。

アメリカ、イギリス、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、南アメリカなどアングロサクソン系諸国として同一の会計思考をもっている国とされる国であっても、異なる経済的、社会的、政治的背景をもっているために、会計基準の国際的調和化についての意見を著しく異にするのは当然であるといわれている。いわんや、フランコジャーマン系諸国では、伝統的に、株式が政府、銀行などの大口の機関投資者によって集中保有されていることもあり、その財務報告は投資者に対する情報提供よりも法規制への準拠が重視されているのが実態である。ましてや、わが国は事実として商法、税法および証券取引法のトライアングル体制下にあり、会計基準の国際的調和化が「企業会計原則」の見直しをはじめ、商法、税法、証券取引法の改正などわが国企業会計制度に及ぼす影響ははかりしれないほど大きいと考えられ、しかも、わが国ではいったい誰が、どのようなニーズから会計基準の国際的調和化を望んでいるのかがはっきりしないという問題があることを指摘した。

さらには、会計基準の国際的調和化が、実際に有益なベネフィットをもたらすのかという疑問もある旨を述べた。かりに有益なベネフィットをもたらすとするならば、それは世界中の会計制度を変更するためのコストを実質的に上回るのであろうか。たしかに、IASCにおいては、ベネフィットがコストを上回ると仮定されているようであるが、これを裏付ける証拠は現在のところ乏しい。一層検討する必要があると思われるのは、財務諸表の利用者は、IASに基づいて作成された財務諸表データをどのように利用するのか、規制当局は、国内基準と異なる基準で作成された財務諸表をいかに位置づけるのか、用いられた基準に関する理解が欠如していれば、財務諸表は誤ったまま利用されてしまうのか、もしも誤って利用されるならば、その場合のコストをどのように考えるべきな

のかなどである。さらには、FASB、企業会計審議会などの会計基準設定主体は、IASCとの役割分担をどのように行えばよいのかという問題もある。

このような点を考えあわせると、会計基準の国際的調和化は、まだまだ困難な問題をかかえているといえる。しかし、会計の国際化を避けて通れないとすれば、わが国としても、もはや特殊性または異質性のみを主張するのではなく、会計基準の調和化に積極的に取り組まざるをえないと考えられる。

さればといて、盲目的に国際的動向に追随することが会計基準の国際化につながるとも思われない。したがって、わが国としては、今後もじっくりと時間をかけて何が国際化のための障害になっているのかを洗い直し、どうすればその障害をとり除けるのかについて積極的に検討を行い、さらにどうすれば「企業会計原則」をはじめとする会計基準の質を高め、これに普遍性を付与することができるのかなどの観点からわが国の会計基準を見直す体制を整備し、確立する必要がある、このようなアプローチをとることこそが本当の意味での会計基準の国際化または調和化につながることになると主張して本章の結論とした。

第8章は、終章として主要な結論を要約して総括に代え、展望を試みた。展望を行うにあたっては、第1章ないし第7章における考察を前提に会計基準を設定するための視点として(1)投資意思決定情報の提供、(2)処分可能利益の算定、(3)受託責任遂行状況の報告、(4)国際的調和化、および(5)会計政策をとりあげ、これらについて検討を加えた。さらにこれらの視点を重視すれば、それぞれどのような会計基準が設定されるのか、これらが相互にどのような関係にあり、また会計基準の設定にあたりいずれの視点が選択されるべきかについても述べ、これらの視点と概念フレームワークとの関係について考察を加えた。

その結果、五つの視点および概念フレームワークを次のように再整理した。

- (1) 制約的視点
会計政策（マクロ経済の適切な運営）
- (2) 基本的視点
(a) 投資意思決定情報の提供（(a)-①状況報告および(a)-②実質的・実体的顛末報告を含む）

(b) 処分可能利益の算定 ((b)-①名目的期末報告を含む)

(c) 国際的調和化

(3) 基本的視点のもとで会計基準を設定するための基準

概念フレームワーク

一般論としていえば、これらは別個独立的ではなく、相互に関連している部分も少なくないところから、軽重の差はあれ、すべての視点を考慮に入れ、かつこれらのバランスをとりながら会計基準を設定するのが理想的であるといえよう。しかし、すでにしばしば指摘してきたように、各国とも経済、経営、法規制、文化的風土などの面において、さらには国家政策などの面において、それぞれ独自の特徴をもっており、固有の会計問題が生じた場合に、これらの特徴を考慮に入れながら、かかる問題を解決するために、会計基準の設定を行ってきたという歴史がある。いいかえれば、会計基準は本来的に慣習的な性格を強くもっている。ましてや、第6章で述べたように、会計基準の設定が社会的選択または公共選択の様相を呈している以上、一般論として会計基準設定のための視点の選択を論じてみても、あまり意味があるようには思われない。

わが国の場合、日本会計研究学会特別委員会報告「企業会計原則と商法計算規定」で述べられているように、会計基準設定の視点としては、機能的視点に加えて、一般的制度会計規範としての視点および特定の制度会計規範としての視点からなる法制的視点がある。同特別委員会報告によれば、前者の一般的制度会計規範としての視点は、「企業会計原則」の設定時に構想されたものであり、後者の特定の制度会計規範としての視点は、商法、証券取引法、法人税法など特定の会計法令に係る会計規範の形成を直接に意図するものであると説明される。

わが国の場合には、事実としてトライアングル体制が存在しているために、少なくとも従来は、後者のいわゆる特定の視点のもとで、(2)の(b)処分可能利益の算定に最重点がおかれ、その範囲内において(1)の会計政策を考慮に入れながら、(2)の(a)投資意思決定情報の提供 ((2)(a)-①を含む) をはかる会計基準が設定されてきたといえるように思われる。

しかし、最近、企業活動の多角化またはグローバル化、金融活動の国際化など新しい経済環境の波がわが国におし寄せてきており、いわゆるオフ・バランス取引などのように、従来の視点だけではとても対応しきれないような新しい取引が多くなってきている。したがって、今後は、(2)の(a)投資意思決定情報の提供および(2)の(c)国際的調和化という視点がますます重視され、要請される傾向が強まってくるものと思われる。いいかえれば、処分可能利益算定機能を至上命題として、これに基づいて会計基準を設定するという考え方は、重大な変革をせまられるものと思われる。

そうであるとすれば、処分可能利益算定機能の与件となっているトライアングル体制をどのように変革すべきかが問題であり、そのためのシナリオを考えておかなければ、投資意思決定情報の提供および国際的調和化という視点を重視する会計基準を設定することは困難であると考え、その場合のシナリオ案として、第1に証券取引法を商法とりわけ会社法から完全に切り離す案、第2に会社法そのものの自己変革をせまる案を提示し、これらのシナリオ案について詳細に検討を加え、かついずれを採用すべきかについての提言を行い、本論文の結びとした。